

DEÁK DÁNIEL*

ADÓJOGI GLOBALIZMUS

Egyre határozottabb jelek utalnak arra, hogy kibontakozik a nemzetközi adózás gyakorlatában érdekelt államok és polgárai közreműködésének eredményeként egy közös joganyag. E jog csak a nemzetközi gazdasági kapcsolatokban érdekelt személyek együttműködésének eredménye lehet. Ez egyrészt azt jelenti, hogy a kibontakozó jog a szabályait és eljárásait egymáshoz közelítő államok egyetemes kincsévé válik. Másrészt e jog kidolgozásában nemcsak az államok vesznek részt, hanem ehhez az érintett polgárok és vállalkozásaik maguk is hozzájárulnak azzal, hogy az egymás között kialakított elvárásokat tárggyiasítják, és az adóhatóságokkal kötött megállapodások szakmai anyagát közkinccsé, követendő mintává teszik.

A puha nemzetközi jog alanyai polgárok, akik vállalkoznak vagy közjogi hatóságokat hatalmaznak fel, a puha nemzetközi jog tárgyát tekintve pedig olyan intézmények tűnnek fel, amelyekben nem különíthetők el egymástól élesen a köz- és magánjogi elemek, politika és üzlet. Egy tág értelemben vett jog alapja lehet jogon túli – morális vagy spirituális – autoritásokra való hivatkozás, jogszokás, kisebb vagy nagyobb közösségek normateremtő képessége, vagy éppen a szerződéses alpra helyezett társadalmi gyakorlat reprodukciós és rekurzív, sőt öngeneráló képessége. E közegben az adójog sem hatóság és adózó egyoldalú kapcsolati rendje, ahol utóbbi szigorúan előbbi alá lenne rendelve. Az OECD által elindított „enhanced relationship” projekt azt a paradigmaváltást fejezi ki, hogy a hatóság – ügyfél kapcsolatok is átalakíthatók partnerkapcsolattá.

A puha nemzetközi adójog megalkotásában és alkalmazásában való részvételre csak akkor kínálkozik lehetőség, ha magyar polgárok és vállalatok képesek betagozódni olyan folyamatokba, amelyek végeredményeként létrejönnek az új típusú jog keletkezését elősegítő bizalmi hálóak. E folyamatban az állami rásegítés nem pótolhatja az adózók önálló kezdeményezéseit. Az állam elsősorban abban járulhat hozzá a magyar adózókat érintő puha nemzetközi adójog kialakításának segítéséhez, hogy saját szabályozási környezetét stabilizálja és áttekinthetővé teszi.

1. A NEMZETKÖZI ADÓÜGYI EGYÜTTMŰKÖDÉS MEGÚJÍTÁSÁNAK JELEI

A 2008 őszen kitért globális pénzügyi válság leküzdése során a fontos témák egyikeként került föl, és azóta is az érdeklődés középpontjában van a nemzetközi adóügyi együttműködés megújítása. A válsághoz vezető okok egyike az, hogy a gazda-

* Egyetemi tanár, Budapesti Corvinus Egyetem Gazdálkodástudományi Kar, 1093 Budapest, Fővám tér 8.

E-mail: daniel.deak@uni-corvinus.hu.

ság egyre nagyobb mértékben liberalizálódik és globalizálódik – ezt csak fölerősíti a digitalizálódás –, miközben ezzel nem tartanak lépést a nemzetállami szabályozó rendszerek. A G20 szintjén, az OECD, az IMF és az Európai Bizottság fórumain és más szinteken fokozódó erőfeszítéseket tesznek mindenekelőtt a határon átnyúló adóügyi információcsere megjavításáért. A hagyományos nemzetközi jogból örökölt információs „barter” nyilvánvalóan alkalmatlan még az alapvető igények kiszolgálására is. Látványos eredményeket hozott azonban az automatikus információcsere multilaterális kiterjesztése. Az Európa Tanács és az OECD által 1988-ban megalkotott adóügyi együttműködési modellegyezményhez egyre több állam csatlakozik, gondolkodnak a kamatmegtakarítási irányelvbe foglalt automatikus információcsere kiterjesztésén, és az EU adóügyi együttműködési irányelve módosításának köszönhetően az automatikus információcsere egyre újabb területekre terjed ki.

Miután a G20 szintjén 2009 áprilisában hivatalosan is elfogadták az adóparadicsomokkal szembeni összehangolt államközi fellépés tervét, egymást követik a fent jelzett események. Politikai szinten komolyan fölvetődött nem csupán a nemzeti adóhatóságok közötti együttműködés fejlesztésének a kérdése, hanem az adóhatalom nemzetközi kiterjesztésének, az adóügyi joghatóság nemzetköziesítésének a problémája is, ami néhány éve még elképzelhetetlennek tűnt. Ahogyan ma látszik, erre nem annyira diplomáciai csatornákon keresztül lebonyolódó egyeztetések révén kerülhet sor, és nem is multilaterális jogi keret kidolgozása merül fel mint lehetőség, amelynek kiaknázásával a nemzetközi szerződésekről szóló bécsi konvenció értelmében véve a nemzetközi jog önálló forrásai jönnének létre. Inkább a puha jog különféle formáinak az elterjedéséről van szó, így a meggyőzésről, fekete és szürke listák felállításáról és frissítéséről, stb.

Nemzetközi szervezetek ajánlásokat bocsátanak ki, nemzetközi szakértői testületek szabályozási modelleket dolgoznak ki, fokozatosan kiterjed és egységesül az adózót megillető jogok védelme, és vannak olyan egyoldalú szabályozások (például az amerikai FATCA – lásd erről alább), amelyeknek nemcsak nemzetközi elfogadása szélesedik ki, hanem akik a FATCA előírásaihoz igazodnak, egymás között is elkezdik alkalmazni a FATCA-szabályozás alapjául szolgáló elveket és módszereket. A kisserződés lehetősége is egyre szélesebb körre terjed ki. Így például pénzügyi közvetítők felhatalmazotti státust szerezhetnek adóhatóságoknál, aminek révén könnyített rendben lehetséges a határon átnyúló műveletekhez kapcsolódó adókötelezettségek adminisztrálása.

Ennek megfelelően, az adóhatóság és az adózó között létrejött megállapodás révén szabadulni lehet a hagyományos nemzetállami tételes jog merevségétől. A felhatalmazott pénzügyi közvetítők ugyan az egyes forrás-országok hatóságaival alakítanak ki alternatív jogviszonyokat, a pénzügyi közvetítők különböző államok hatóságaival megkötött megállapodásai azonban egyre inkább hasonlítanak egymásra. Ily módon új típusú jog keletkezik, amely a hagyományos tételes jog alternatívája, és amely úgy fogható fel, mint „puha jog” (*soft law*).

Az adóügyi együttműködésben megjelent a legnagyobb kedvezmény elve (*most favoured nation – MFN*), ami az adózásban egyébként tabu. Ez alatt azt kell érte-

ni, hogy a kettős adóztatási egyezményekben rejlő előnyök nem terjeszthetők ki olyan személyekre, akiknek nincs adójogi illetősége egyik vagy mindkét szerződő államban. Az EU elsődleges jogában megjelenő diszkriminációttilalom elve kihívást jelenthet az adóztatási gyakorlat számára, de még az EU-elv ellenében is fenntartható a különböző tagállamban illetőséggel rendelkező adózók közötti megkülönböztetés.

Egy holland telek német illetőségű szomszédja például nem igényelheti azt, hogy olyan kedvező elbánásban részesüljön, mint a holland telektulajdonos, vagy a telek belga szomszédja, mivel a vonatkozó holland jogba, illetve a belga – holland kettős adóztatási egyezménybe foglalt kedvezmények nem terjeszthetők ki automatikusan a német adózóra az EU-jog ellenére sem.¹ Hasonlóképpen egy brit társaság holland tulajdonosa nem igényelhet olyan adókedvezményt, amely például ugyanazon társaság olasz illetőségű tagjának jár, csak azért, mert különböznek egymástól a brit – holland és a brit – olasz kettős adóztatási egyezmények. Utóbbiba ugyanis nincsen belefoglalva olyan önálló szabály, amely az egyezményi kedvezmény igénybe vételét korlátozza (*limitation on benefit – LOB*).²

Az anyagi adószabályokkal szemben adóeljárás kérdésekben a fenti merev MFN-logika nem figyelhető meg. Maguk a kettős adóztatási egyezmények is gyakran kiterjeszthetők hatályukban harmadik országbeli személyekre, például az adóügyi információcseréről szóló cikk esetén. A nemzetközi adójogi kapcsolati rend teljesebbé válásának folyamatában a jelentős tőkeimportőrök közül előbb Svájcot készítették arra partnerei, hogy automatikusan terjessze ki az egyes államokhoz fűződő, hatóságok közötti együttműködési formákat más államok hatóságaival való együttműködésre is. Később az EU adóügyi együttműködési irányelve szintjén megjelent azon elv, hogy az egyik tagállamnak már megadott adóügyi együttműködési lehetőség automatikusan kiterjesztendő a más tagállamok hatóságaival való kapcsolatra.

A fent jelzett fejlemények önmagukban indokolják azt, hogy érdemes foglalkozni a nagy jelentőségű változásokhoz kapcsolódó problémákkal. E változások alól Magyarország sem vonhatja ki magát, ami külön indokolja a téma tanulmányozását. A nem hagyományos nemzetközi adójog kezdeti formái gyorsan terjednek, tanújelét adva a jog autopoietikus képességének, vagyis annak, hogy a jog végső soron a szereplők egymás közötti kölcsönös elvárásainak tárgyasulására visszavezethető módon keletkezik, és egy ponton túl, bizonyos feltételek fennállása esetén önszabályozó rendszerbe szerveződik, sőt öngerjesztővé válik. Az sem kizárható persze, hogy a nemzetközi kapcsolatokban bekövetkező újabb feszültségek ezt a folyamatot késleltetik. Az alábbiakban azt vesszük számba, ami már megtörtént, amiből kiindulva következtetéseket fogalmazhatunk meg a jövőre nézve.

¹ C-376/03. sz. D.-ügyben 2005. július 5-én hozott ítélet [EBHT 2005. I-5821. o.].

² C-374/04. sz. *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation kontra Commissioners of Inland Revenue* ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006. I-11673. o.].

2. EXTRATERRITORIALITÁS

2.1. AZ ADÓZTATÓ HATALMAK ÜTKÖZÉSE, TERÜLETI HATÁLYON TÚLTERJESZKEDŐ ADÓHATALOM, SZUVERENITÁS

Az adóztató hatalmak ütközése nem elkerülhető, mert ellentmondás van az üzleti tevékenység nemzetközi jellege és az adóztatás nemzetállami hatásköre között. Koordináció hiányában a polgárok és vállalkozásaik kettős adóztatást szenvedhetnek el, vagy az érintett államok kettős nem adóztatással kénytelenek szembesülni. Az ügyleteket terhelő adóztatás esetében elvileg nem merülhet fel probléma, mert az adóztató hatalom az adott államterületre korlátozódik. Ezzel szemben azonban általában kivételt jelent a halál esetére szóló és az élők közötti ingyenes vagyonát ruházás adóztatása. Ennél is fontosabb az, hogy a gyakorlatban nem kerülhetők el a problémák azért, mivel az egyes államok egymástól függetlenül határozzák meg az elvileg egymással összeilleszthető adónemek esetében is az adókötelezettség részletfeltételeit.

Jövedelemadózás esetén természetes az, hogy egy állam személyi elven (*ratione personae*) és területi alapon (*ratione territoriae*) egyaránt gyakorolja adóztató hatalmát. Mivel a kétféle adóztató hatalom átfedésben van egymással, az egyes államok külön nemzetközi jogi megállapodás nélkül is általában vállalják azt, hogy egyrészt bizonyos feltételek mellett lemondanak a külföldi forrásból származó jövedelem elsődleges adóztatásáról a partner állam javára, másrészt tartózkodnak a külföldiek megadóztatásától, vagy legalábbis adóztató hatalmukat mérsékelik. A gyakorlatban kétféle nagyobb probléma fordulhat elő: egy állam diszkriminálja a külföldieket (akikre nagyobb adóterhet ró, mint a belföldiekre), vagy pedig a hazai vállalkozásokat indokolatlan előnyben részesíti a külföldiekkel szemben (ami tiltott állami támogatáshoz vezet). Önmagában az, hogy egy állam lemond a világjövedelem adóztatásáról, vagyis csak területi alapon adóztat, nem okoz nemzetközi jogi problémát (hacsak nem tiltott exporttámogatásról van szó). Gondot inkább az jelent, ha a belföldön letelepedő külföldieknek speciális kedvezményeket juttatnak, általában azzal a feltétellel, hogy belföldön ne fejtsenek ki tevékenységet (fiskális karantén), és a fogadó állam a külföldiek tevékenységéről ráadásul nem vagy csak korlátozott mértékben szolgáltat információt az illetőség szerinti államnak (adóparadicsom).

Attól még, hogy kettős adóztatás vagy kettős nem adóztatás helyzete áll elő, joghatóságok a szó szoros értelmében véve nem ütköznek össze egymással. Erre nemzetközi jogi értelemben csak akkor kerül sor, ha egy állam akkor is adóztat, ha sem személyi, sem területi alapon ehhez nincs az általánosan elismert nemzetközi jogelvek alapján hatásköre. Ún. ellenőrzött külföldi társaságok (*controlled foreign corporations*) esetében vannak, akik vitatják azt, hogy az illetőség szerinti állam megadóztathatná a külföldi leányvállalat föl nem osztott nyereségét. Az adózásra rendszeren nem kerülhetne sor egészen addig, amíg a nyereség felosztásra nem kerül, hacsak nem alkalmaznának külön szabályozást az ellenőrzött külföldi társaságok, illetve tulajdonosaik adózására. Az OECD jövedelemadózási modelleget

ménye 1., 7. és 10. cikkéhez fűzött kommentár szerint ezekben az esetekben nem merül fel területi hatályon túlterjeszkedő adóztatás, mivel nem a külföldi leányvállalatot, és nem is annak külföldi nyereségét adóztatják, hanem a belföldi illetőségű tulajdonos személyt világiövedelme alapján.³ A speciális szabály alkalmazásának célja az adóhalasztás megakadályozása.

Területi hatályon túlterjeszkedő (*extraterritoriális*) adóhatalom gyakorlására nyilvánvalóan sor kerül a FATCA-szabályok érvényesítése során,⁴ azonban az Egyesült Államok nemzetközi jogi eszközökkel orvosolja a problémát oly módon, hogy sorra köt kétoldalú megállapodásokat az egyes kormányokkal (*intergovernmental agreement – IGA*⁵), annak érdekében, hogy a külföldi pénzügyi közvetítők által a helyi adóhatóságnak megküldött információt e hatóság továbbíthassa az IRS (*Internal Revenue Service*) számára. Szintén az extraterritoriális adóztatás feltételezésén alapul a CCCTB (*common consolidated corporate tax base*) koncepciója, amely a határon átnyúló transzferár problémáját oly módon hivatott kezelni, hogy a „*home state taxation*” elve alapján a vállalatcsoport megválasztja az egyik érintett tagvállalat államát, és annak szabályai szerint – és egy irányelv-tervezetben⁶ megállapított közös EU-szabályok alapján – számítja ki a társasági adóalapot. Ezt követően a tagvállalatok megosztják az adóalapot az egyes tagállami joghatóságok között a javasolt irányelvben meghatározott kritériumok szerint, arra a megfelelő tagállami adómértékeket vetítve. A szupranacionális jelleget ez esetben feloldja az, hogy adóharmonizációs szabály készül.

Látható, hogy a FATCA-modellt követve a kétoldalú IGA típusú megállapodások által alkotott hálózatok révén az unilateralizmus spontán módon átnő multilaterálizmuba, ami feszültséget vált ki a globalizálódás gazdasági tartalma és a hagyományosan korlátozott hatókörű (uni- vagy bilaterális) jogi keretek között, amit azonban csak a nemzetközi szintéren egyeztetett politika – a már megkezdődött tudatos multilateralizmus – tud feloldani. A multilateralizálódás miatt újra kell értelmezni az adózók jogainak védelmét is.⁷ Multilaterális keretben az érintett államok hatóságai törekednek a pragmatikus megoldásokra, ami azonban adott esetben az adózók nézőpontjából esetleg kifogásolható a demokratikus legitimitáció hiánya vagy a jogállami standardok leszállítása miatt.

Az adózók jogai védelmének hagyományos terepe a demokratikus és jogállami elvek érvényesítését garantáló nemzetállam. Több állam joghatóságának szimultán jelenléte miatt eleve gondot jelenthet az adózók számára az, hogy a nemzetállamok nem azonos mértékben és nem azonos módon nyújtanak jogvédelmet polgáraiknak.

³ *Model tax convention on income and on capital*, OECD, Paris, 15 July 2014, Commentary on Article 1, para. 23, Commentary on Article 7, para. 10.1, Commentary on Article 10, para. 37.

⁴ Lásd www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-FATCA; 5 August 2014.

⁵ Lásd www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx; 5 August 2014.

⁶ Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base, COM(2011) 121/4.

⁷ Pasquale PISTONE: „Coordinating the Action of Regional and Global Players During the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law” *World Tax Journal* 2014/1. 4.

Ha a nemzetközi gazdasági kapcsolatokra lépő vállalkozások – amelyek a nemzetállam adózói – elhagyják a nemzetállami kereteket, nélkülözni lesznek kénytelenek nem csupán a nemzetállami kötelezést, de a nemzetállam által nyújtható jogvédelmet is. Ilyenkor a nemzetállam által szabályozatlanul hagyott területeken a vállalkozásoknak egymást kell biztosítaniuk.

A multilaterális egyeztetések mögött nincs ott a jogalkotásra vonatkozó, nemzetállami szinten megszokott demokratikus felhatalmazás. Az adóztatás területén gondot jelenthet egyrészt az, hogy a nemzetállam adóhatóságai miként kezelik az olyan térbe kilépő adózót, amelyre a nemzetállamnak esetleg már nincs rálátása és befolyása. Másrészt az adózót akadályozhatja működésében az, hogy a szuverén államok adószabályai nincsenek összehangolva egymással. Az is probléma lehet az adózó számára, hogy egy másik állam hatóságaival érintkezésbe kerülve, azok biztosítani tudják-e, illetve akarják-e külföldiek számára a diszkriminációmentes eljárást.

Különösen éles helyzetet eredményezhet az, hogy a tőkeküldő állam hatóságai külföldieket a nemzetközi jogban elismert nexus nélkül köteleznek (például információ átadására a külföldön tevékenykedő külföldieket tekintve, akik egyébként az információt kérő államban bírnak adójogi illetőséggel). Ilyenkor jelentős segítséget jelent minden érdekelt fél számára a kisserződés lehetősége, amit például az OECD ma már formalizálni igyekszik azzal, hogy bevezetni ajánlja a felhatalmazott pénzügyi közvetítő (*authorised financial intermediary*) státust. Ily módon a kisserződés joga – amely a nemzetállami hatókörön kívül keletkezik – beszívárog a nemzetállam hagyományos jogrendjébe. Ezzel egyúttal kezelhetővé válik a nemzetközi jogilag el nem ismert extraterritorialitás problémája is, hiszen az érintett adózók legalább hallgatólagosan tudomásul veszik a joghatóság kiterjesztését.

Ugyancsak extraterritoriális adóhatalom gyakorlására kerülhet sor egy javasolt irányelv szerinti pénzügyi tranzakciós adó (*financial transaction tax: FTT*) alkalmazásánál,⁸ mégpedig két esetben is. Egyrészt a külföldiek által végrehajtott ügyletet akkor is meg lehet adóztatni, ha akárcsak egyszer hajtják is azt végre (tehát nincs szó rendszeres üzleti tevékenységről vagy letelepedésről), de a másik szerződő partner az FTT-övezeten belül rendelkezik illetőséggel (*counterparty principle*). Másrészt, ha bárki az övezeten belüli tagállamban kibocsátott értékpapírral hajt végre ügyletet, akár az övezeten kívül is, adókötelessé válik (*issuance principle*).

Államterületen kívüli joghatóság gyakorlása külföldiekre vonatkozóan a nemzetközi jog általánosan elfogadott elvei szerint nem megengedett. Ugyanakkor ez nem jelent problémát addig, amíg joghatóságok össze nem ütköznek egymással. A nemzetközi jog sporadikusan fejlődött. Az állami szuverenitást – bár a joghatóság gyakorlása államterülethez kötött – általában máig úgy fogják fel, hogy annak lényegéhez tartozik korlátlan volta. A *Lotus*-ügyből következően egy állam joghatóságát mind addig gyakorolhatja, amíg ellenkezőjét nemzetközi jogi szerződés nem mondja ki.⁹

⁸ Proposal for a Council Directive implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax, COM(2013) 71 final.

⁹ *Lotus* case (1927), P.C.I.J., Series A, No. 10. paras 46–47.

A nemzetközi jog általánosan elfogadott normái alapján az állami joghatóság a szuverenitás elvi korlátlanága ellenére is meghatározható pozitív módon. A személyi elven és területi alapon gyakorolható joghatóság mellett a joghatóság felismerhető a joghatóság tárgyát képező cselekvés és a kapcsolódó események ténylegesen kifejtett joghatása alapján is (*doctrine of effects*).¹⁰ Kitégítja a joghatóság fogalmát az univerzalista felfogás, miszerint egy állam külföldiek által külföldön elkövetett cselekménye esetén is felléphet, ha az a nemzetközi jogrendet súlyosan sérti. Hasonlóképpen az ún. passzív személyi elv alapján az idegenek által államterületen kívül elkövetett cselekményekkel szemben is föl lehet lépni, ha azok a joghatóságot gyakorló állam érdekeit súlyosan és közvetlenül veszélyeztetik.¹¹ Ennek alapján akár ki is jelenthetjük, hogy az extraterritoriális joghatóság megengedett, ha a megítélésre váró cselekmény az adott államra lényeges, közvetlen és a cselekvő személy szemszögéből józan ésszel előre látható hatást gyakorol. Ezt a *Lotus*-ügyben hozott ítélet is alátámasztja, bár megjegyzendő, hogy a döntés sok szempontból kétértelmű, és az is kérdés, mennyiben ismerhetők el az itt lefektetett szabályok ma is érvényesnek.¹²

A valóságban természetesen egy állam szuverenitásának nagyon is vannak korlátai. Az utóbbi évtizedekben kialakult olyan nézet, amelyik azt hangsúlyozza, hogy a szuverenitás lényege nem a parttalanság. Ellenkezőleg, a joghatóság gyakorlása felelősséggel jár.¹³ Éppen ezért demokratikus értékek és emberi jogok számon kérése egy államon nem is fogható fel a belügyekbe való beavatkozásnak.

2.2. FATCA- ÉS RUBIK-EGYEZMÉNYEK

A területi hatályon túlterjeszkedő adóhatalom gyakorlása olyan problémát vet föl, amely nem előzmények nélküli ugyan, mégis újnak tekinthető. Már a kamatmegtakarítási irányelv bevezetett egy új paradigmát, amelynek hatása azonban ma még korlátozott. Az új paradigma lényege az, hogy az irányelv nem a kettős adózás kiküszöbölésére hivatott, hanem az adóelkerülés megakadályozására, különös tekintettel az illetőség szerinti tagállam érdekeinek védelmére, és a befektetést befogadó tagállam arra történő rászorítására, hogy mint forrás-ország szolgáltatson információt a befektetésről az illetőség szerinti tagállamnak. Az irányelv hatása azonban egyrészt azért korlátozott, mert számos fontos EU-n kívüli joghatósággal még nem sikerült megállapodást kötni, vagy nem olyat, amelyet az EU kívánna, másrészt viszonylag könnyű kijátszani az irányelvet annak szűk tárgyi hatálya miatt.

¹⁰ Robert Yewdall JENNINGS: „General Course on Principles of International Law” *Recueil des Cours* 1967/121. 520.

¹¹ Asif QURESHI: *International Economic Law* (London: Sweet & Maxwell 1999) 9.

¹² Vö. *Lotus* case (1927), P.C.I.J., Series A, No. 10. para. 60; QURESHI (11. lj.).

¹³ Diane RING: „What’s at Stake in the Sovereignty Debate?: International Tax and the Nation-State” *Virginia Journal of International Law* 2008/1. 166; Allison CHRISTIANS: „Sovereignty, Taxation and Social Contract” *Minnesota Journal of International Law* 2009/Winter 111.

Az igazi áttörést a FATCA hozta magával, amelynek végrehajtását ma már Magyarország is vállalta.¹⁴ A sorra megszülető IGA típusú megállapodások révén általánosan elfogadottá vált a nemzetközi gyakorlatban az, hogy kifizetők olyan állam joghatóságainak teljesítenek adatszolgáltatást, amely állammal adott esetben nem létesítettek nemzetközi jogilag szokásosan elismert módon fiskális nexust. Mivel ugyanez az elv érvényesül a kamatmegtakarítási irányelv esetében, a FATCA-gyakorlat fényében már nem tekinthető különlegesnek az irányelvbe foglalt paradigma, miszerint másik tagállambeli hatóságoknak kell információt átadni anélkül, hogy annak a tagállamnak a nemzetközi jog szokásosan elismert elvei szerint joghatósága lenne az információt átadó – másik tagállamban letelepedett – személyek felett.

A nemzetközi adózás alapvető kérdése a határon átnyúló tevékenységgel összefüggő jövedelem és vagyon adóztatására irányuló nemzetállami adóztató hatalmak egymás közötti megosztása, illetve egymással való egyeztetése. Amikor a forrás-ország külföldi személynek a forrás-országban keletkezett (a forrás-országban keletkezettnek tételezett) jövedelmét adóztatja, azt többnyire forrásadóztatás útján teszi. Ez azt jelenti, hogy a belföldi illetőségű partner látja el a kifizetői feladatokat, ami a gyakorlatban sok problémát vet fel.

Egyrészt gondot okozhat az, hogy a külföldi nem léphet jogokkal felruházott ügyfél státusába a forrás-országban, mivel a hazai jog – kényelmi okokból – kényszerhelyettesítést hajt végre, és a belföldi partnert lépteti be az adóhatósághoz fűződő jogviszonyba a külföldi személy helyett. Másrészt diszkriminatív lehet az, hogy a külföldi nem úgy adózik, mint a belföldi összehasonlítható helyzetben. Például belföldieknek megengedett a költségelszámolás, külföldiek forrásadóztatása esetében azonban többnyire nem, és ezért bruttó adóalapról történik adóztatásuk. Forrásadóztatásra tisztán belföldi helyzetben rendszerint azért kerül sor, mert a jövedelmet szerző személy partnere számlaképes és állandó kapcsolatot tart fenn az adóhatósággal, míg maga a jövedelmet szerző személy nem (például azért, mert természetes személy alkalmanként szerez megbízási szerződésből jövedelmet). Amikor a külföldivel szemben a forrás-ország forrásadóztatási módot ír elő, tulajdonképpen „kiskorúsítja” a külföldit, mintegy úgy kezeli, mintha olyan lenne, mint azok a belföldiek, akiknek nincs az adóhatósággal rendszeresen észlelhető és ellenőrzött kapcsolata, jölehet a saját illetősége szerinti országban a külföldi személynek igen kiterjedt és kifinomult kapcsolata lehet az ottani adóhatósággal.

¹⁴ A Külgazdasági és Külügyminisztérium a Magyar Közlöny mellékletét képező Hivatalos Értesítő 2014. évi 41. számában „a Magyarország Kormánya és az Amerikai Egyesült Államok Kormánya között a nemzetközi adóügyi megfelelés előmozdításáról és a FATCA-szabályozás végrehajtásáról szóló Megállapodás kihirdetéséről, valamint az ezzel összefüggő egyes törvények módosításáról szóló 2014. évi XIX. törvény 2., 3., 5., valamint 7–26. §-ainak hatálybalépéséről” szóló 4/2014. (VIII. 5.) számú közleményében közzétette a *Magyarország Kormánya és az Amerikai Egyesült Államok Kormánya között a nemzetközi adóügyi megfelelés előmozdításáról és a FATCA-szabályozás végrehajtásáról szóló Megállapodás kihirdetéséről, valamint az ezzel összefüggő egyes tv.-ek módosításáról szóló 2014. évi XIX. tv.* (továbbiakban FATCA-tv.) hatályba lépésének napját, amely 2014. július 16., www.nav.gov.hu/nav/ado/egyeb/Tajekoztatas_FATCA_sz20140807.html.

A nemzetközi adózás alapvető eljárási jogi kérdése máig az, hogy miként kell, illetve lehet végrehajtani a határon átnyúló forrásadóztatást. Ezt tekintve a jövedelmet szerző külföldi személyek és a fogadó állam (forrás-ország) hatóságai közötti kapcsolat kiépítése az alapvető kérdés. Ma már megjelent egy új reláció. Ez utóbbival kapcsolatos kérdés az, hogy miként gyakorolhatja a befektető illetősége szerinti állam adóztató hatalmát külföldi pénzügyi közvetítőkkel szemben, akik olyan jövedelmet kezelnek, amelynek forrása nem belföld, hanem külföld, de amelyet megszerző személy (amelynek tényleges haszonhúzója) belföldi illetőségű, aki a világjövedelme alapján adóköteles a belföldi jog szerint? Ez új probléma, ami nyomtatékosítja azt, hogy az adóztató hatalom súlypontja áttevődik a forrás-országról az illetőség szerinti országra, illetve legalább is szóhoz juthat az illetőség szerinti állam olyan helyzetben, amelyben korábban joghatósága ki volt zárva.

A FATCA-moddal szembeni alternatíva jövedelemmegosztási megállapodásokat (*revenue sharing agreement*) kötni, miszerint a tőkeexportőr állam az importőr állam által megosztott információ alapján beszedett adóból származó bevételt megosztja az importőr állammal. Az ilyen megállapodásnak azonban – még ha létre is jöhet, mint például a karibi térségben – vannak hátulütői. Kérdéses az, mennyire tartható meg az adóítók, és az is, hogy az adóparadicsom képes-e információszolgáltatásra az elvárt színvonalon, még akkor is, ha a szándék megvan. További probléma az, hogy az ilyen egyezmény nem ösztönzi az adóparadicsomokat arra, hogy a jövőben kilépjenek az adóparadicsomi gettó státusából.¹⁵

A nehézségek ellenére a FATCA típusú megoldáshoz szükséges jogi infrastruktúra az EU-ban rohamosan fejlődik. Az adókoordinációs irányelv módosítása értelmében 2016-tól lép hatályba az a szabály, hogy a 2015-től keletkező jövedelmet tekintve a tőkejövedelem minden formája esetében a jövedelemforrás tagállama automatikusan szolgáltat információt a partner tagállamnak a befektetésről.¹⁶ E módosítás ahhoz kapcsolódik, hogy az Egyesült Államokban 2010-ben bevezetett FATCA-szabályok értelmében az amerikai adózóknak számlát vezető európai pénzügyi közvetítők is kötelezettek ugyanezen körben arra, hogy információt adjanak át az amerikai adóhatóságnak. A jelenleg hatályos koordinációs irányelvbe foglalt automatikus információcsere 2015-től már kiterjed a munkajövedelemre, a gazdasági társaságok tisztségviselőinek fizetett díjakra, a biztosítási jövedelemre, a nyugdíjakra és az adózással érintett vagyontárgyakra is.¹⁷ Az automatikus információcsere 2005 óta alkalmazandó a kamatmegtakarítási irányelv által érintett kamatjövedelmekre is. Tervezik továbbá az irányelv hatókörének kiszélesítését és az információcsere elmélyítését is.

További fejlemény az, hogy öt tagállam multilaterális információcsere-megállapodást kötött egymással a FATCA végrehajtására tekintettel. Az öt legnagyobb

¹⁵ Miranda STEWART: „Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps Towards a Globalized, Legitimate Tax Administration?” *World Tax Journal* 2012/2. 170–171.

¹⁶ 2014/107/EU irányelv a 2011/16/EU irányelvnek az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról, 16.12.14. L 359. 1. o.

¹⁷ 2011/16/EU tanácsi irányelv az adózás területén történő közigazgatási együttműködésről, 11.3.11. L 64. 1. o. 8. cikk (1).

gazdasággal rendelkező EU-tagállam nemcsak azt vállalta, hogy közös (multilaterális) megállapodást kötött az Egyesült Államokkal a FATCA végrehajtására, hanem azt is, hogy egymás között szintén működtetik a FATCA által előírt automatikus információcsere rendszerét. Ehhez azóta tizenkét másik EU tagállam is csatlakozott. Valójában itt nincs szó újdonságról, mivel a koordinációs irányelv 19. cikke amúgy is előírja a legnagyobb kedvezmény (MFN) elve alkalmazását az adóügyekben való együttműködésre nézve.¹⁸ Ez azt jelenti, hogy a harmadik államnak – jelen esetben az Egyesült Államoknak – megadott adóigazgatási jogi lehetőséget automatikusan ki kell terjeszteni az EU-tagállamokra.

Egyes tőkegyűjtő államok, mint például Svájc, arra törekednek, hogy lassítsák a határon átnyúló adóügyekben nyújtható információcsere globális folyamatát, és késleltessék a multilaterális együttműködést, egyébként egyre kevesebb sikerrel. Svájc mára feladta azt a fenntartást, amelyet sokáig az OECD-modellegyezmény információcsere-cikkéhez fűzött. Ennek lényege az, hogy a maga részéről Svájc csak az adóegyezmény végrehajtására tekintettel ad ki információt (*kleine Auskunftsklausel*), és csak akkor, ha adózással kapcsolatban elkövetett súlyos bűncselekményről van szó. Svájc előbb a büntetőjogi felelősséggel összefüggő megszorítást adta fel (2005. július 15-én), majd teljesen visszavonta fenntartását (2009. március 13-án).¹⁹

Az általánosan megszorító gyakorlat alól Svájc kétoldalú megállapodás alapján eleve kivételt enged néhány állammal szemben. A bázeli UBS-nél egy volt bankalkalmazott, Bradley Birkenfeld robbantott ki botrányt 2005-ben, adatokat adva át az amerikai hatóságoknak mintegy tizenkilencezer számláról, amelyet a bankban vezettek amerikai állampolgárok javára, és amelyekről a bank nem adott ki információt. Végül Svájc és az Egyesült Államok között 2009. augusztus 12-én megállapodás született, amelynek eredményeként Svájc hajlandó volt hozzájárulni a banktitok részleges feloldásához, és az amerikai adófizetőket illetően információszolgáltatáshoz.

A FATCA alternatívájaként a svájci bankszövetség kidolgozta az ún. Rubik-egyezmények megkötését lehetővé tevő koncepcióját.²⁰ Ennek elemei a következők:

a) Svájc hajlandó magas (általában harmincöt százalékos) mértékben forrásadót levonni, és az abból származó bevételt átutalni az illetőség szerinti államnak, de nem ad ki információt az adófizetőről; b) Svájc elkötelezi magát a „*grosse Auskunftsklausel*” alkalmazása mellett (információt nyújtva nemcsak az adóegyezmény végrehajtására, hanem a másik szerződő állam adószabályainak

¹⁸ Vö. „Ha valamely tagállam az ebben az irányelvben előírtnál szélesebb körű együttműködést biztosít egy harmadik országnak, akkor ez a tagállam egyetlen másik, vele ugyancsak szélesebb körű, kölcsönös együttműködést folytatni kívánó tagállamtól sem tagadhatja meg az ugyanilyen, szélesebb körű együttműködés biztosítását.”

¹⁹ Reto HERGER – Stefan OESTERHELT: „Switzerland to Adopt OECD Standard on Exchange of Information” *European Taxation* 2010/2. 55.

²⁰ Der Bundesrat der Schweizerischen Eidgenossenschaft: „Strategie für einen steuerlich konformen und wettbewerbsfähigen Finanzplatz” *Diskussionspapier* 22. Februar 2012., www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/26273.pdf.

végrehajtására tekintettel is), és külön figyelmet fordít a pénzmosás elleni nemzetközi szabályok betartására; c) Svájc fokozott figyelmet fordít továbbá a svájci bankok ügyfeleire, ösztönözve őket arra, hogy az illetőség szerinti állam adószabályainak minél inkább meg tudjanak felelni.

A fenti koncepció alapján Svájc kötött kétoldalú megállapodást Ausztriával és az Egyesült Királysággal, és mással is készült erre, de az Európai Bizottság nyomás alá helyezte a tagállamokat, intve őket attól, hogy belemenjenek egy Rubik típusú egyezménybe, ami aláásná az automatikus információcsere kiépítésére törekvő európai politikát.²¹

Lehetne azzal érvelni az anonim forrásadóztatási módszer mellett, hogy – szemben az automatikus információcserevel – azt könnyebb adminisztrálni, de az is igaz, hogy ha a befektetőnek az egyes forrás-országokban külön-külön kell szembenéznie a helyi jogszabályokból adódó követelményekkel, akkor az fokozott adminisztratív terhet jelent. Ha viszont egységes szabályok alapján koordinált automatikus információcsere rendszere épül ki, egyszerűbb a jogszabálynak való megfelelés a befektetők és az érintett hatóságok számára is.²² Az anonimitás legnagyobb problémája az, hogy aláássa az adómorált, mégpedig nemzetközi szinten. A banktitok alkalmazása nem tűnik indokoltnak, hiszen annak eredeti funkciója az, hogy a versenygazdaságban szereplő ügyfeleket védje egymással szemben. Az teljesen idegen e felfogástól, hogy a pénzügyi közvetítő a befektető illetősége szerinti állam hatóságaival szemben nyújtson védelmet, lényegében közreműködve ezzel az adókijátszásban, és a kapcsolódó jogi rendelkezések (pénzmosásellenes szabályok, számviteli szabályok stb.) megsértésében.

Olcsóbb kormányzás mellett²³ lényegében csak demagóg módon lehet érvelni. Először is a kevesebb adó kevesebb közfeladatot jelent, ami nem feltétlenül jó hír a polgároknak. Ezen az úton a társadalmi gondoskodás intézményei láthatják kárát a költségcsökkentésnek. Másodszor, az állami működés olcsóbbá tételéről nem is abban az államban döntenek, amelyet az állami kiadásokról való döntés megillet. Sokkal inkább arról van szó, hogy az egyébként senki által nem vitatott módon szuverén forrás-ország nem felelős módon jár el, és az állam, amely háttérrel biztosít az anonim forrásadóztatáshoz, lényegében visszaél szuverenitásával.

Súlyosbítja a helyzetet az, hogy a Rubik-egyezmény értelmében Svájc lényegében adóamnesztiát nyújt. Nem csak, és nem is elsősorban arról van szó, hogy Svájc mint forrás-ország hajlandó megadóztatni a periodikus tőkejövedelmet (például osztalék vagy kamat jöhet szóba). Ennél még érdekesebb lehet az ügyfél számára az, hogy az adózás elől elvont jövedelmét legalizálhatja egy átalányadó megfizetésével.

²¹ Lásd Algirda Semeta adóügyi biztos 2012. március 5-én a dán elnökséghez címzett levelét, amelyet az ECOFIN-hez intézett.

²² Itai GRINBERG: „The Battle Over Taxing Offshore Accounts” *UCLA Law Review* 2012/2. 304, 382–383; uő.: „Taxing Capital Income in Emerging Countries: Will FATCA Open the Door?” *World Tax Journal* 2013/3. 366.

²³ Luzius U. CAVELTI: „Automatic Information Exchange Versus the Withholding Tax Regime; Globalization and Increasing Sovereignty Conflicts in International Taxation” *World Tax Journal* 2013/2. 212–214.

A tőkére vetített mintegy harminc százalékos adó ugyan súlyos teher, de ennek fejében a svájci hatóságok igazolást állítanak ki, amelyet az egyezmény értelmében az illetőség szerinti ország mint szerződő partner elfogad, ennek értelmében pedig a svájci számlán lévő tőke az illetőség szerinti országban adózottnak minősül. Svájc, illetve a svájci jogra nézve tanácsadók álszent módon felajánlják azt, hogy az adózó választhat: anonim forrásadóztatást kér-e vagy azt választja, hogy a svájci bank ne vonjon le forrásadót, viszont információt szolgáltat a befektető illetősége szerinti államnak. A valóságban a bank ügyfele előtt nincs választási lehetőség, mert mindenki tudatában van annak, hogy a svájci megtakarítás adózás elől elvont jövedelem. Ezek után érthető, hogy az adózók nem élnek a felkínált választás lehetőségével.

2.3. EXTRATERRITORIALITÁS, ALKOTMÁNYOS JOGVÉDELEM, NEMZETKÖZI JOG, KÖZÖSSÉGI JOG

A területi hatályon túlterjeszkedő joghatóság problémája adóeljárési ügyben felvetődött már a nyolcvanas években a német alkotmánybíróági gyakorlatban. A német adózó azt kifogásolta, hogy egy német-osztrák egyezmény alapján, amely a vám- és jövedéki ügyekben nyújtható jogsegélyre vonatkozik, a német adóhatóság eljár az osztrák fél megbízásából, hogy érvényesítse Németországban az Ausztriában esedékes adókövetelést.²⁴ A felperes adózó – fölvetve az extraterritorialitás problémáját –, kifogásolta mindenekelőtt azt, hogy a német hatóságok idegen állam adóigényének érvényesítését célzó eljárása nem fér össze az állam demokratikus működésének elvével, hiszen a német alkotmány nem ad felhatalmazást a német adóhatóságnak, hogy a szövetségi köztársaságot nem érintő adóügyekben hatalmat gyakoroljon. A további érvelés szerint a német adóhatóság önkényesen járt el,²⁵ mert alkotmányos felhatalmazás hiányában az adóhatóság eljárása nem célhoz kötött, és az adóztatással gyakorolt beavatkozás a polgárok szabadságába az adóztatás céljával nem arányos, márpedig hatóság csak kifejezett felhatalmazás alapján, és az abban meghatározott feltételek mellett cselekedhet. A fölvetett problémák az adózó szerint értelemszerűen a jogállami követelmények megsértését is jelentik.

A szövetségi alkotmánybíróság kifejtette, hogy a kifogások alaptalanok. Nem lehet először is egyetérteni azzal a felfogással, hogy ne lenne összeegyeztethető a demokratikus jogállam elvével az, hogy a szövetségi hatóság nemzetközi egyezmény alapján egy másik állam adóigénye érvényesítése érdekében jár el. Nem

²⁴ Vertrag vom 11. September 1970 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich über Reichs- und Amtshilfe in Zoll-, Verbrauchersteuer- und Monopolangelegenheiten vom 29. Juli 1971.

²⁵ BVerfGE 63, 343, Beschluss des Zweiten Senats vom 22. März 1983 – 2 BvR 457/78 – in dem Verfahren über die Verfassungsbeschwerde des Herrn R. – mittelbar gegen Artikel 1 Satz 1 des Gesetzes zum dem Vertrag vom 11. September 1970 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich über Reichs- und Amtshilfe in Zoll-, Verbrauchersteuer- und Monopolangelegenheiten vom 29. Juli 1971 (Bundesgesetzbl. II S. 1001), para. 24.

fogadható el másodszor azon érv sem, hogy a német adóhatóság hasonló helyzetben, szintén nemzetközi egyezmény alapján külföldiekkel szemben ne érvényesíthetné a szövetségi köztársaságot megillető adóigényt.²⁶ Jogsegély-egyezmény kifogásolása a bíróság szerint azért is alaptalan, mert az egyezmény csak az adóvégrehajtással járó beavatkozás lehetőségét teremti meg, de materiális adókötelezettséget nem érint.²⁷ A bíróság szűkített értelemben fogta fel az adóügyet, és az abból fakadó jogokat és kötelezettségeket. Ha nem is zárta ki a fogalmi körből az eljárási jogot, élesen megkülönbözteti egymástól az anyagi és eljárási ügyekben gyakorolható joghatóságot.

E felfogás korántsem magától értetődő. Egészen más kontextusban ugyan, de az EU Bíróság ezzel ellentétes álláspontra jutott, amikor abban kellett állást foglalnia, hogy az adóeljárási kérdések részét képezik-e az adóügynek. Amikor napirendre került az adóügyi jogsegély-irányelv módosítása,²⁸ az Európai Bizottság azt terjesztette elő, hogy a Tanács a módosító javaslatot a belső piaci joghatóság (EKSz 95. cikk, illetve EUMSZ 114. cikk), ne pedig a közönséges adóharmonizációs joghatóság (EKSz 93. cikk, illetve EUMSZ 113. cikk) alapján fogadja el. Utóbbi egyhangú döntéshozatalt kíván meg, előbbi esetében azonban elégséges a többségi döntéshozatal.

A Bizottság amellett érvelt, hogy az adóügyi jogsegély a belső piac zavartalan működésére közvetlenül kiható kérdés, amelyet ezért külön kell választani az anyagi adójogi problémáktól.²⁹ Az EU Bíróság ezzel szemben úgy foglalt állást, hogy az adóeljárási ügy is adóügy, ezért a belső piaci jogalkotási alap hiányzik. Itt a Bizottság nem csupán a belső piac zavartalan működésének követelményére utalt, hanem a fiskális semlegesség elvére is (24. bekezdés), amely a Bizottság szerint hatásában túlterjeszkedik a szűk értelemben vett adóügyeken. A Tanács ezzel szemben tágabb jelentést kölcsönöz az adóügyeknek, szerinte ugyanis nemcsak a közbevétel vagy az adófizetési kötelezettséget érintő kérdések tartoznak ide, hanem az a mód is, ahogyan a hatóságok az adókötelezettséget megállapítják és az adót behajtják (36. bekezdés). Az EU Bíróság elfogadta ezt az érvelést.³⁰

Ha szűkebb értelemben fogjuk fel az adóügyek fogalmát, abból kizárva az adóeljárást, akkor könnyebben igazolható az extraterritoriális eljárás, hiszen nem lehetséges az anyagi adókötelezéssel összefüggő alkotmányos védelemre hivatkozni. Ha azonban tágabb értelemben kezeljük az adóügyek fogalmát, egységesen idesorolva anyagi és eljárási adójogot, akkor nehezebbé válik megalapozni extraterritorialitást, miként EU viszonylatban adóharmonizációt is. A szűkebb értelemben vett felfogás ugyan bizonyos értelemben eloldozza az adóeljárást az adójogtól, és ezzel

²⁶ BVerfGE 63, 343, para. 107.

²⁷ BVerfGE 63, 343, para. 66.

²⁸ Council Directive 2003/93/EC, 15.10.03, OJ L 264, 23.

²⁹ C-533/03 *Commission v Council*, ECR 2006, I-1025, para. 25. A Tanács érvelésére lásd para. 33. Ezt megelőző ügyben – C-338/01 *Commission v Council*, ECR 2004, I-4829 – tartalmilag ugyanabban a kérdésben kellett döntenet, csak nem a jogsegély irányelv, hanem az adóvégrehajtási irányelv időszzerű módosításának (Council Directive 2001/44/EC, L 175, 28.6.01, 17) elsődleges közönségi jogi alapja volt a vitatott kérdés.

³⁰ C-338/01 *Commission v Council*, ECR 2004, I-4829, para. 63.

a közteherviseléshez kapcsolódó alkotmányos értékektől, más szempontból azonban új típusú jogvédelem lehetősége nyílik meg az adózó számára, például a gyorsabb és könnyebb adóharmonizációval, nemzetközi jogi vonatkozásban pedig azzal, hogy a tisztességes eljáráshoz való jogra nagyobb hangsúly kerül.

Amint az osztrák adóigény érvényesítésében nyújtott német segítség tárgyában meghozott német alkotmánybíróági határozatból kitűnik, a nemzetközi jogi kötelezettségvállalásnak vannak határai. Nem összeegyeztethető az alkotmányos renddel adóigény érvényesítéséhez segítséget nyújtani az eljárás egyik szakaszában sem, ha azt olyan állam támasztja, amely által bevezetett adó konfiskáló hatása, az adózó vagyoni viszonyaival nem áll arányban (sérti a fizetőképesség elvét), vagy önkényes beavatkozás magába a tőkevagyonba.³¹ Az adóztató hatalmat nem lehet továbbá megfelelő kapcsolóelv nélkül alkalmazni külföldiekkel szemben, a kapcsolóelv meghatározásában, vagyis az adójogi fikció törvényi meghatározásában azonban egy államnak igen széles körben lehet mérlegelési joga.³²

Az EU szintjén különösen a versenyjog alkalmazása vethet föl problémát az extraterritoriális joggyakorlással kapcsolatban. Ennek oka részben az, hogy a közösségi versenyjog korai időktől fogva magas szinten harmonizált, és a Bizottság igen széles körben gyakorol hatósági jogkört versenyjogi kérdésekben. Ennél még fontosabb az, hogy a versenypiac védelmét tekintve nem mindig lehet területileg azonosítani a védendő piacot érő hatásokat. Ezért előfordulhat az, hogy külföldiek külföldi cselekményével kapcsolatban is érvényesíti a versenyhatóság a joghatóságát, ha annak közvetlen kihatása van a védendő piacra. Ez történt a *Wood Pulp* esetben,³³ ahol az EU Bíróság jóváhagyta azt a bizottsági álláspontot, hogy a Bizottság eljárása nem vezetett a területi hatály nemzetközi jogilag értelmezhető megsértéséhez.

Az *Air Transport Association of America* esetben szintén megállapítható volt az, hogy a környezetvédelmi megfontolásokból a légi járatokra vonatkozóan létesített engedélyezési rendszer alkalmazásáról szóló irányelv hatálya kiterjeszthető az olyan járatokra, amelyek egy tagállam területén kezdődnek, vagy ott végződnek, de egyébként elérik más államok területét, vagy a nyílt vizek feletti légteret is, vagyis az irányelv hatálya részben túlterjeszkedik az EU területén. Az EU joghatósága annyiban is fenntartható, hogy az EU hatóságai nem kerülnek összeütközésbe sem a nemzetközi szokásjog extraterritoriális joggyakorlást tiltó elvével, sem pedig az EU és az Egyesült Államok között létrejött, a légi közlekedés liberalizálását kétoldalú alapon biztosító, ún. Open Skies egyezményekkel.³⁴ Az EU joghatósága nem vonható kétségbe azon az alapon, hogy olyan eseményekre terjed ki, amelyek részben az EU területén kívül játszódnak le.

³¹ Beschluss des Zweiten Senats vom 22. März 1983, 2 BvR 457/78, para. 100.

³² para. 102. Továbbá Frederick Alexander MANN: „The Doctrine of Jurisdiction in International Law” *Recueil des Cours* 1964/111. 9–10, 44–45, 109–110.

³³ Joined cases C-89/85, C-104/85, C-114/85, C-116/85, C-117/85 and C-125/85 to C-129/85 *A. Ahlström Osakeyhtiö and others*, ECR 1993, I-01307.

³⁴ Case C-366/10 *Air Transport Association of America and Others*, ECR 2011, I-13755, paras 129–130.

Szintén megfontolandó: az államterületen túlterjeszkedő joggyakorlással szemben nem lehet fellépni azon az alapon, hogy törekedni kell az érdekek kiegyensúlyozására. Ennek alátámasztására ugyanis nemzetközi jogelvet nem lehet felhozni. Itt politikai, vagyis jogon kívüli kérdésről van szó, amit diplomáciai tárgyalások útján lehet csak rendezni.³⁵ Az adóztatási hatáskör kiegyensúlyozott megosztása a *Futura Participations* esete³⁶ óta elfogadott az EU Bíróság gyakorlatában. Ez az érintkező tagállamok adóztató hatalmának egymás között való megosztását területi alapon fejezi ki. E hatáskörmegosztás alapja a fiskális semlegesség elvének kiterjesztése nemzetközi szintérré.³⁷ Bármennyire megszilárdult elvekről van is szó, ezek alkotmányos védelemben nem részesíthetők, és a nemzetközi jog szokásosan elismert elvei közé nem sorolhatók be.

A pénzügyi tranzakciós adó (FTT) megerősített eljárás keretében tizenegy tagállamra való alkalmazásáról szóló irányelv-tervezet ismét csak fölveti a területi hatályon túlterjeszkedő joghatóság problémáját, mint már említettük. A megerősített együttműködésből kimaradt Egyesült Királyság megtámadta a megerősített együttműködésre felhatalmazást nyújtó tanácsi döntést, az EU Bíróság azonban azt állapította meg, hogy a tagállami kérelem hipotetikus kérdést tartalmaz, ugyanis anélkül kérdez rá a tervezett adószabályok végrehajtásának következményeire, hogy megszületett volna a pénzügyi tranzakciós adó bevezetéséről szóló irányelv.³⁸ Mivel eszerint az EU Bíróság érdemben nem vizsgálta meg a beadványt, a jövőben nem kizárt: megáll a kifogás, hogy az említett kapcsoló elvek alkalmazása nem összeegyeztethető a megerősített együttműködési eljárásról szóló elsődleges EU-joggal, különös tekintettel az EUMSZ 327. és 332. cikkeire. Hasonlóképpen nyitva marad annak a kérdésnek az elbírálása is, hogy a kérdéses kapcsolóelvek alkalmazása összeütközésbe kerül-e az államterületen kívül terjeszkedő adóhatalom tilalmáról szóló szokásos nemzetközi jogi elvvel.

A pénzügyi tranzakciós adó bevezetésével kapcsolatban fölvethető alapvető probléma tulajdonképpen nem is az extraterritorialitás, hanem az, hogy valójában EU-intézménynek nincs felhatalmazása arra, hogy ne a piaci liberalizálás érdekében avatkozzon be. A Bizottság ugyan érvelhet azzal, hogy az adót már több tagállamban is bevezették, ami a piaci szabályozást szétforgácsolja, és ezért harmonizáció szükséges, valójában azonban itt a versenyz gazdaságot rendszerszinten érintő korrekciót közvetítő, a túlzottnak tekinthető pénzügyi aktivitást korrigálni hivatott adóról van szó, amelynek a bevezetésére az Európai Uniónak nincs hatásköre. Az EU intézményei tehetnek intézkedéseket a belső piaci szabadság előtt álló akadályok elhárítására, itt azonban nem a piaci működés előtt álló akadályokat kell elhá-

³⁵ Implementing enhanced cooperation in the area of financial transaction tax; Response to the opinion of the Legal Service of the Council on the legality of the counterpart based deemed establishment of financial institutions [Article 4 (1) (f) of the FTT proposal]; *Non-paper by the Commission Services*, 2014, para. 11, p. 5.

³⁶ C-250/95, ECR 1997, I-2471, para. 22.

³⁷ Peggy B. MUSGRAVE: „Interjurisdictional Equity in Company Taxation: Principles and Applications to the European Union” in Sijbren CNOSEN (szerk.): *Taxing Capital Income in the European Union; Issues and Options for Reform* (Oxford: Oxford University Press 2000) 53.

³⁸ C-209/13. sz. *Egyesült Királyság v. EU Tanács* ügy (még nem tették közzé), 36. és 38. bek.-ek.

rítani, mert a gazdasági működés akadálya maga a piac, amely 2008 őszén a bankcsődökkel és hitelválsággal számos tekintetben kudarcot vallott.

A *counterparty principle* alkalmazásával összefüggésben fölvethető az a szempont, hogy ügyleteket terhelő adóról van szó, ahol az adóztató hatalom megállapíthatóságához szokásosan nincs szükség a letelepedés mint kapcsolóelv megállapítására.³⁹ A harmonizált héa (hozzáadott érték adózás) rendszerében például szintén elegendő az adóztató hatalom gyakorlásához az, hogy akár egyetlen alkalommal hajtanak végre ügyletet a tagállam területén. Az *issuance principle* esetében pedig az az érv hozható fel, hogy ezt tekintve csupán a személyi elven alapuló adóztatási hatalom van kiterjesztve az ügyletek tárgyát képező értékpapírok kibocsátására.

Az adóztató hatalom extraterritoriális kiterjesztése összefüggésbe hozható a világkereskedelem liberalizálásával. Mivel a GATS intézményi keretében⁴⁰ sor került a nemzetközi fizetések, és az ezzel összefüggő tőkeforgalom liberalizálására, ez túlcserélődő hatás révén kiterjed a befektetésekre, és általában a tőkepiacokra. Az EU-ban felerősíti ezt a tendenciát a bankalapítás és -működés nagymértékű liberalizálása, vagyis az, hogy a pénzügyi vállalkozások egységes európai útlevelel rendelkeznek, és ezért elegendő egyik tagállamban bejegyeztetniük magukat, miután automatikusan kiterjeszthetik a tevékenységüket más tagállamokra is. Így a székhely szerinti tagállam nagy jelentőséghez jut, még ha a fogadó tagállam hatóságainak van is lehetőségük a másik tagállamból származó pénzügyi vállalkozás tevékenységének ellenőrzésére (például a likviditás helyi szabályozására).

3. ADÓJOG NEMZETÁLLAM NÉLKÜL

3.1. PUHA JOG A NEMZETKÖZI ADÓZÁSBAN

Az adókötelezés előírásának jogi rendezettsége és a jogérvényesítés módja nemcsak a nemzetállami alkotmányos rendre figyelemmel vagy emberi jogi nézőpontból vizsgálható, hanem határon átnyúló helyzetben, államközi kapcsolatokban is. A jogász számára ugyan máig evidencia, hogy a jog nemzeti jogrendszerben jelenik meg, ám e nézet nem vesz tudomást a gazdasági élet realitásáról. A kapitalizmus történetileg nézve mint világkapitalizmus keletkezett az ún. hosszú 16. században, amikor az Újvilág fölfedezését követően világgazdaságként jött létre egy máig működőképes világgazdaság.⁴¹ A jogi szabályozás és adózás nemzetállami keretek

³⁹ Hasonló értelemben lásd 35. l. para. 31, p. 9.

⁴⁰ WTO-egyezmény, amely 1995 januárjától lépett hatályba. Lásd különösen a piaci hozzáférést biztosító XVI. cikket és annak 8. sz. l. -ét, továbbá a kivételes hazai szabályozás lehetőségét a pénzügyi szolgáltatásokról szóló függelék 2. szakasza szerint (*prudential carve-out*).

⁴¹ Immanuel WALLERSTEIN: „The Rise and Future Demise of the Capitalist World System: Concepts for Comparative Analysis” in uő.: *The Capitalist World-Economy* (Cambridge: Cambridge University Press 1980) 5–6, 17–19, 34; uő.: *The Modern World-System, I; Capitalist Agriculture and the Origins of the European World-Economy in the Sixteenth Century* (New York – San Francisco – London: Academic Press 1974) 63. és 165. Braudel szerint a versenyzás lehetőségét behatárolják felülről a nemzetközi kereskedelmi monopóliumok, alulról pedig az egyes régiókban

között való megrekedése és a gazdaság nemzetköziesedése közötti ellentmondás egyre feszítőbb, különösen a globalizmus hatásaként. A nemzetközi jog hagyományosan teljes körűnek elismert forrása a bécsi konvencióval⁴² összhangban alkotott nemzetközi szerződés, az adózás terén a kettős adóztatási egyezmények. Ezek ugyan hasznos, sőt nélkülözhetetlen jogi eszközök a nemzetállami joghatóságok halmozódásából adódó problémák enyhítésére, de csak töredékes megoldást kínálhatnak, és csak perifériális jelentőségű kérdésekben.

A nemzetközi szerződések mellett a nemzetközi jog elismert forrását képezik a nemzetközi szokások mint jogként elismert általános gyakorlat, a civilizált nemzetek által elismert általános jogelvek, továbbá a bírói döntések és az elismert jogtudósok tanításai.⁴³ E tág megközelítés szélesre tárja a kaput a nemzetközi kereskedelmi jogszokások (*lex mercatoria*) előtt is, amelyek valóban évszázadok óta fejlődnek. A nemzetközi adózás területén kialakulóban van egy széles joganyag és fogalmi készlet, amelyek jelentésében és használatában sok szempontból egyetértés van a különböző államokban.

A nemzetközi gazdasági kapcsolatok szereplői – akik a nemzetállam által biztosítandó jogi infrastruktúra nélkül maradnak – esetről esetre képesek étellel megtölteni a felvilágosodás hagyományából eredtethető összehasonlító jog örökségét, és közös jogot (*droit commun de l'humanité*) kiépíteni saját kapcsolataikra vonatkozóan. Előfordulhat például az, hogy határon átnyúló akvizíciós műveletet terveznek végrehajtani ún. *asset deal* formájában, vagyis piaci szegmenshez funkcionálisan kapcsolódó eszközök és kötelezettségek együttesét ruházzák át, anélkül, hogy a szerződő felek jogi státusában változás következne be. Ilyen ügyletek párhuzamosan több állam jogát érintik, és a multinacionális vállalatok gyakorlatában általánosak.

Ilyenkor az érintett felek olyan szerződéses hálót hoznak létre egymás között, amelynek segítségével egymás között jogbiztonságot tudnak teremteni. Ez úgy történik, hogy előbb egy vagy több fél mintaszerződéses, modelleken nyugvó megoldásokat és kérdőíveket dolgoz ki, majd ezt kommunikálja a többi érintett felé. Hosszú és messzemenően multilaterális egyeztetési folyamatban végül kialakul az ügylet alapját képező sajátos jogi rend. Az érintett nemzeti adóhatóságokkal szintén nem lehetetlen letárgyalni például feltételes adómegállapításokat (*advance ruling*), amelyek révén az akvizíció lokális adózási következményei megtervezhetők.

adott anyagi élet kultúrája (életmód, szokások, rutinok, a mindennapi élet struktúrái). Leírja, hogy mi a tőke és milyen a tőkés, mit jelent a kapitalizmus mint világrendszer kialakulása. Fernand BRAUDEL: *De Civilisation matérielle, économie et capitalisme, XV^e-XVIII^e siècle. Tome II, Les Jeux de l'échange* (Paris: A. Colin 1979) 201–205; uő.: *Civilization and Capitalism, 15th-18th century; Vol. II. The Wheels of Commerce* [ford. Siân REYNOLDS] (London: Collin 1982) 232–242.

⁴² 1969. évi bécsi egyezmény a szerződések jogáról. Kihirdette: 1987. évi 12. tvr. a szerződések jogáról szóló, Bécsben az 1969. évi május hó 23. napján kelt szerződés kihirdetéséről.

⁴³ A Nemzetközi Bíróság Alapszabályai, 38. cikk (1) bek. (b)–(d), Az Egyesült Nemzetek Alapokmánya, San Francisco, 1945. június 26. Kihirdette: 1956. évi I. tv. az Egyesült Nemzetek Alapokmányának törvénybe iktatásáról, 1974. évi 18. tvr. az Egyesült Nemzetek Alapokmánya egyes rendelkezései módosításának kihirdetéséről.

A határon átnyúló gazdasági helyzetek adójogi következményeinek megtervezésében benne rejlik az ellentmondás, hogy maga a gazdasági tevékenység multilaterális, az adókövetkezmények feltárása azonban csak az egyes nemzeti adóhatóságokkal, bilaterális alapon lehetséges (hacsak nincs tételes multilaterális nemzetközi adójog, mint például az EU-adóharmonizáció különös eseteiben). Még ha a hazai adózó és adóhatósága viszonyában kell is a jogi következményeket megállapítani, a jogi rendezés során tekintettel kell lenni arra, hogy az adójogi következményeket határon átnyúló ügyletek váltják ki.

A feltételes adómegállapítás, vagy például az OECD által szabályozott *advance pricing agreement* (APA) megállapodások jogilag rendezett formába öntik azokat a gazdasági kapcsolatokat, amelyeket a hagyományos nemzeti tételes jogot alkalmazó személyek – szimultán látásmód hiányában – nem képesek megközelíteni. A nemzetközi adóztatási rend a kibontakozó megállapodásoknak ebben a folyamatában mintegy jogiasodik, az adózási folyamat adójogi renddel telítődik, adójoggá változik. A jogiasodás azután visszahat magára a szabályozandó kapcsolati rendre, annak szilárdságot kölcsönözve. A jogiasodás segít kiegyenlíteni az érdekeket, áthidalni az esetleges jogon túli ellentéteket. Amennyiben a nemzetközi adóztatási gyakorlatban egymáshoz közelítő nemzetállami megoldások alakulnak ki, olyan joganyag keletkezik, amely közös munkaanyaggá (*travaux préparatoires*), előbb-utóbb hagyománnyá, közös jogi örökséggé válik. E folyamat végeredményeként a nemzetközi adózás mint nemzetközi jog jelenik meg.

Az összehasonlító adójog egyre jobban elterjedt, és kialakulóban van a nemzetközi adózás mint nemzetközi jog elismerése.⁴⁴ A nemzetközi adójog elsősorban az OECD különféle modellegyezményeire és azok egyre terjedelmesebb és árnyaltabb kommentárjaira vezethető vissza, de sokat tesznek a nemzetközi adójogi kultúra fejlesztéséért más nemzetközi szervezetek is, mint például az IMF vagy az Európai Bizottság. A nemzetközi jogszokást alapul véve közelíteni lehet egymáshoz a szokásjogi szabályozás egymástól eltérő eszközeit, vagyis a „*diuturnitas*” (a jogilag értékelhető magatartás tartós eligazítást szolgáló elemei) és az „*opinio iuris ac necessitatis*” (a változó helyzethez igazodó jogi véleményalkotás) szabályozási mintáit.⁴⁵

A fejlődés kulcsa a nemzetállamokba bezárt, fragmentált világból való kilépés, amit a nemzetközi szintérré lépő vállalatok és polgárok meg is tesznek, esetről esetre kialakítva maguknak saját használatú jogrendet, amely az érdekelt felek által kölcsönösen elismerve mintegy jogforrásként működik. Másként például nem is lehetne lebonyolítani a sok országot átfogó bonyolult üzleti tranzakciókat, amelyeknek egyébként mindig vannak adózási következményei is. E jogfejlesztés az adóhatóságokhoz fűződő kapcsolatokra is kiterjed, amikor az adóhatóság és az adózó szerződéses viszonyra lépnek egymással az adóigény jobb érvényesítésére

⁴⁴ Reuven AVI-YONAH: „International Tax as International Law” *New York Tax Law Review* 2003–2004/4. 483; uő.: *International Tax as International Law; An Analysis of the International Tax Regime* (Cambridge: Cambridge University Press 2007).

⁴⁵ Pasquale PISTONE: „Coordinating the Action of Regional and Global Players During the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law” *World Tax Journal* 2014/1. 5.

és az adózási jogvédelem hatásosságára egyaránt figyelemmel, vagyis létrejönnek, sőt terjedőben vannak az adóigény érvényesítésének horizontális struktúrái.⁴⁶

Az utóbbi évtized gyakorlatában a fejlett államokban paradigmaváltás látszik végbemenni az adóhatóság és az adózó viszonyában. Igaz, hogy ma még általában kísérleti jelleggel, de a horizontális jogérvényesítés egyre több formáját próbálják ki, alternatívát állítva a hagyományos kapcsolati renddel szemben, amely utóbbi zéró összegű játszmaival írható le. Az adóviszony sokáig egyáltalán nem vagy csak elemeiben volt jogilag szabályozva, kitéve szinte teljes mértékben az állami diszkréciónak. Mára azonban általánosan elfogadott az, hogy az adózásnak jogviszony keretében kell lefolynia, ebből következően elismerhetők az adózók jogai, és az adózók hatásos jogvédelmének igénye. Erre figyelemmel adózási karták is megjelentek.

További lépés a fejlődésben a kiszereződés opciója a hagyományos fölé- és alárendeltségi viszonyból adóhatóság és adózó között. Az alku kritikus helyzetek adójogi értelmezésére, sőt adókötelezettség megállapítására is irányulhat. Ezzel magánjogi elemek jelennek meg az adójogban, az „*ex lege*” kötelezettségeket szerződéses vállalásokkal felváltva. E fejlemény kihívást jelent a jogbiztonság, de a jogegyenlőség szempontjából is. Az adókötelezettséget nem feltétlenül törvény állapítja meg, a különféle alkukban résztvevő adózók pedig nem kezelhetők a törvény előtti egyenlőség alapján, nem is beszélve azokról, akik kiszorulnak az ilyen megegyezési folyamatból.

Az adózó és az adóhatóság kapcsolatában már nem elegendő csupán tételes jogokat és kötelezettségeket rögzíteni, hanem szükséges, hogy a felek kapcsolatára a méltányosság és az egyenlő játéktér (*level playing field*), a „*fair play*” legyen jellemző.⁴⁷ Olyan értelemben nem változott a helyzet, hogy az adóhatóság és az adózó viszonya továbbra is a „*quid pro quo*” elve alapján magyarázható. Ez azt jelenti, hogy a felek az instrumentális racionalitás fogságában opportunus módon viselkednek. Mindkét fél egy alkuhelyzet foglya, és nem engedhetik meg maguknak azt, hogy ne legyenek képesek egyensúlyt, az elérendő előnyök és a felhasznált erőforrások között megközelíthető egyenlőséget meghatározni a kialakult helyzetekben. Viszonyuk harmadik személyek irányában zárt, mint általában a katalaktikus viselkedés⁴⁸ a piaci térben.

Amit itt az egyik fél a másiktól kap, azt szigorúan viszonznia kell, egyébként a kapcsolat megszakad. Ezzel szemben egy kölcsönös elfogadáson (reciprocitáson)

⁴⁶ Hans GRIBNAU: „Soft Law and Taxation: The Case of the Netherlands” *Legisprudence* 2007/3. 291–326; Richard H. HAPPÉ: „Multinationals, Handhavingingsconvenanten en Fair Share” in *Per Saldo, Overheidsfinanciën en fiscaliteit na twaalf jaar minister Zalm* (Den Haag: Sdu Uitgevers 2007) 57–77; uő.: „Multinationals, Enforcement Covenants and Fair Share” *Intertax* 2007/10. 537–547; Richard HAPPÉ – Hans GRIBNAU: „The Netherlands-National Report: Constitutional Limits to Taxation in a Democratic State: The Dutch Experience” *Michigan State Journal of International Law* 2007. 417, 429.

⁴⁷ María Teresa Soler ROCH: „Forum: Tax Administration Versus Taxpayer – A new deal?” *World Tax Journal* 2012/3. 293.

⁴⁸ F. A. HAYEK: *Law, Legislation and Liberty Vol. 2. The Mirage of Social Justice* (London: Routledge & Kegan 1976) 108–109.

alapuló rendszerben tovább lehet egy holtpontra lendülni, mert a felek nincsenek rákényszerítve arra, hogy egymással szemben mindig egyensúlyozzanak. Ha valaki a másiktól kap valamit, nyugodtan továbbadhatja harmadik személynek. Ezáltal kinyílik a kétoldalú viszony, többoldalúvá válik, mert újabb és újabb szereplők léphetnek be, láncolatot, sőt hálózatot alkotva.

Az OECD által felkarolt „*enhanced relationship*” (kiemelt jogviszonyok kifejlesztésére irányuló) projekt nem paradigmaváltás annyiban, hogy továbbra is két ellenérdekű fél feltételezésén alapul, akik a piaci opportunizmustól nem lehetnek mentesek, és ezért más lehetőségük nem kínálkozik, mint az ingamozgást követő *quid pro quo* elvére hivatkozni. Ekkor a szereplők csak abban érnek el haladást a korábbi állapotokhoz képest, hogy viszonyukat a *fair play* alapjára helyezik. Ugyanakkor a kölcsönös bizalom szisztematikus kiépítésére való törekvés, illetve annak elvárása már kilépés egy duális alapú konfliktus rendszeréből, átmenet egy „win-win”-modell felé (amelyben csak nyertes van), bár a kölcsönösség igazán háromsztagú viszonyban juthat jelentőséghez. Ehhez be kell vonni mindazon érdekhordozókat, akiknek fontos a jól működő adóhatósági viszony.

Az OECD szorgalmazza az új típusú viszony kiépítését az adóhatóság és az adózó között, modelleket felajánlva, ugyanakkor hivatkozva a puha jogi megoldások fontosságára is. Ilyen ajánlott minták: a holland horizontális monitorozásra irányuló (adóügyi polder-) modell, az amerikai CAP (*Compliance Assurance Process*) program, vagy az ír kooperatív megfelelési program.⁴⁹ Az OECD a „felhatalmazott pénzügyi közvetítő” (*authorised intermediary – AI*) modellt alkalmazni ajánlja határon átnyúló forrásadóztatásra,⁵⁰ párhuzamosan a FISCO- és a T-BAG-javaslatokkal. Az újítási javaslatokban közös elemek: hangsúlyozni a szerződéses opciót és az anyagi problémák átalakítását eljárási természetűvé.⁵¹ Az OECD-jelentés minden bizonnyal abból a megfontolásból utal a közvetítők (jogi és gazdasági tanácsadók, kifizetői feladatokat ellátó pénzügyi vállalkozások stb.) jelentőségére, hogy a piaci opportunizmusból menekülni lehessen. A kölcsönösség felé való elmozdulás csak akkor lehetséges, ha a hagyományos, kizárólagosságtól terhes kétoldalú viszonyból ki lehet lépni.

Szóba jöhetnek a vállalat dolgozói és szállítói, a szakmai érdekképviseltek, amelyek képviselői közreműködhetnek a jogszabályi változások megtervezésében,

⁴⁹ „OECD Tax Intermediaries Study Working Paper 6 – The Enhanced Relationship” *OECD Tax Intermediaries Study* (Paris: 2007/July) 3–4.

⁵⁰ *TRACE Implementation Package for the Adoption of the Authorised Intermediary System; A Standardised System for Effective Withholding Tax Relief Procedures for Cross-Border Portfolio Income* [Approved by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 23 January 2013] (Paris: OECD 2013) 1.

⁵¹ Mario NAVA [et al.]: *Fact Finding Study on Fiscal Compliance Procedures Related to Clearing and Settlement within the EU*; First Report [Fiscal Compliance Experts' Group (FISCO)] [Internal Market DG] (Brussels: 2006); Mario NAVA [et al.]: *Solutions to Fiscal Compliance Barriers Related to Post-Trading within the EU*; Second Report [Fiscal Compliance Experts' Group (FISCO)] [Internal Market DG] (Brussels: 2007); Patrik PEARSON – Tomas THORSEN [et al.]: *Workable Solutions for Efficient and Simplified Fiscal Compliance Procedures Related to Post-Trading within the EU* [The Tax Barriers Business Advisory Group – T – BAG] [Internal Market DG] (Brussels: 2013).

mediátorok, a hatóságok társadalmi ellenőrzésének informális fórumain résztvevő személyek stb. A lényeg az, hogy lazítani kell az adóhatósági viszony szigorúságán, adóhatóság és adózó egymásra utaltságán, a *quid pro quo* elérésének kényszerén. Ekkor megindulhat a jogi és nem jogi irányítási eszközök és magatartási minták keveredése, megkezdődhet a közöttük lévő határvonalak elmosódása. A szigorú hatékonyságot a kompromisszumra való képesség válthatja fel, a képviselési elvet a deliberáció, az *ex ante* meghatározott szabályozókat az értékek összehangolása, koherencia elérésére való törekvés.

Érvelni lehet azzal, hogy az „*enhanced relationship*” keretében nem egyszerűen tények, és ahhoz kapcsolódó jogok képezik az adójogviszony elemeit, hanem számba vehető a szereplők beállítottsága és a közöttük kibontakozó kölcsönös bizalom is, amire ugyan nem lehet jogelvet alapítani, azonban a bizalom kérdése összefüggésbe hozható a jogbiztonság kérdésével is, ami már tisztán jogi kérdés.⁵² Az „*enhanced relationship*” keretében nincs szükség jogszabályi változtatásra, mert a szabályozás forrását viselkedési standardok képezik, ami puha jog (*soft law*). Ilyen helyzetben reflexív jog keletkezik, ami abból adódik, hogy egy gazdasági konfliktust a kiemelt jogviszony kialakításának reményében jogiasítani lehet, ami viszont visszahat magára az alapviszonyra, miközben jog és nem jog közötti határvonalak elmosódnak, illetve eredeti értelemben véve már értelmezhetetlenné válnak.

A jogi reflex azt jelenti, hogy jog és nem-jog kölcsönösen hatnak egymásra, az adóhatóság és az adózó viszonyában rejlő konfliktus felpuhulhat.⁵³

3.2. JOGRENDEZÉSI OPCÍÓK: NEMZETÁLLAMI PARTIKULARIZMUS ÉS GLOBALIZMUS

A nemzetközi jogi kapcsolatok alanya ugyan az állam, de az alapot a polgári szabadságjogok képezik.⁵⁴ A nemzetközi szintésre lépő vállalkozások számára jogi infrastruktúra – ideértve a nemzeti adóhatóságokhoz fűződő szerződéses jellegű kapcsolatokat is – csak akkor teremthető, ha kilépünk a régi paradigmából, miszerint a nemzetközi jog alanya a nemzetállam. Ennek ellentmond egyébként a történelmi tapasztalat is, ha hasznosítjuk Braudel és Wallerstein elemzéseit, akik kimutatják, hogy a kapitalizmus kezdetektől fogva mint világgazdasági rendszer fejlődik. A nemzetközi jog alanya Habermas szerint – aki Kant nyomdokán halad – a világpolgár. A nemzetközi jog eszerint nem *ius gentium*, ahogyan az 1648-as westfaliai

⁵² ROCH (47. lj.) 293.

⁵³ Reflexív jogi szabályozás első lépésben közvetett jogi hatást tesz lehetővé tételes jogi rendelkezés hiányában. Georg JELLINEK: *Allgemeine Staatslehre* (Berlin: Springer 1914) 69–70. Második lépésben a fogalom kialakuló önszabályozó mechanizmusok, hálózatszerű kapcsolatok kialakítására vonatkozik külső, materiális igazságossági szempontokat hordozó beavatkozás nélkül, a kapcsolati rendszerben résztvevők személyes élettörténeteinek felépítésén alapuló struktúrák létrehozása révén. Gunther TEUBNER: „Substantive and Reflexive Elements in Modern Law” *Law and Society* 1983/2. 239.

⁵⁴ Jürgen HABERMAS: „Kants Idee des ewigen Friedens – aus dem historischen Abstand von 200 Jahren” *Kritische Justiz* 1995/3. 294.

békék után az megfogalmazódik (és ahogyan Grotius formalizálja), hanem *ius cosmopoliticum*. Így jutunk el a világbéke kanti fogalmához, ahogyan Rawls⁵⁵ is megerősíti, és részleteiben kifejti.

Ez olyan rend, amely az értelmes és felelős jogalanyok közötti megállapodások révén bontakozik ki (*foedus pacificum*⁵⁶). Kant felfogásában a *foedus pacificum* különbözik a *pactum pacistól*, mert utóbbi csak egy háborúnak vet véget, előbbi viszont a háborús állapotnak, mégpedig mindaddig, amíg a részes államok képesek a szabadságot biztosítani maguknak belül, és a partner államoknak kívül. Olyan föderalizmus bontakozhat így ki, amely az értelmes és felelős polgárok természetes állapotához hasonlítható.⁵⁷ A *ius cosmopoliticum* rendjét létrehozó, szabadságot teremtő alkotmányos szerződés megteremtésével lehetséges kilépni a *ius gentium* állapotából (ahol az államok bár korlátozott eszközökkel, de háborúznak egymással), ami pedig elvezethet az „örök békéhez”.

A békés népszövetség (Friedensbund – *foedus pacificum*) elkerülhetetlen bekövetkezéséhez vezető okok Habermas szerint a következők: a köztársaság békés természete, a világkereskedelem egyesítő ereje a globalizmus korában, és a politikai nyilvánosság, különösen a digitális korban.⁵⁸ A *ius gentium*nak egy *ius cosmopoliticumba* való átváltása megnyitja a lehetőséget új szabályozási instanciák számára akár a nemzetállami adóztató hatalmak nemzetközi koordinációja terén is. A fentiekben vázolt elképzelés egy emberi jogi megközelítés, amely a humanista hagyományra támaszkodik.⁵⁹ Ezzel szemben másféle víziók és narratívák is lehetségesek. A humanista hagyomány kritikusai szerint a jogi globalizmus ilyen elképzelése önpusztító moralizálás, és pán-intervencionizmushoz vezet.

Az emberi jogok Habermas szerint nem erkölcsi, hanem jogi kategóriák, amelyek a moralitás felé azért hajlanak, mert érvényességükben túlmutatnak a nemzetállamon. Ami nem a nemzetállam által kezelt probléma, az még lehet jogi természetű.⁶⁰ A politika nem lehet mentes a morális megítéléstől, miként az emberi jogok kérdése sem, bár érvényesítésük a moráltól független jogi mechanizmusokon keresztül történik. Az emberi jogok érvényesítése nem emberi jogi fundamentalizmus, hanem azon igény érvényesítése, hogy az államok közötti kapcsolatban megmutatókozó világpolgáriság természetes állapotát jogilag szabályozottá kell tenni (*ius cosmopoliticum*).⁶¹

A joghoz, amely ily módon lényegében szerződéses úton keletkezik, nincs szükség állami közreműködésre. Létezik az államilag tétélezett jogot megelőző jog. A különböző jogi rétegekben (tárgyi jog, bírói jog, jogtudósi jog, kereskedelmi szokások joga stb.) kifejeződő jogban pluralizmus fedezhető fel. A jogi rétegek súlya és

⁵⁵ JOHN RAWLS: *The Law of Peoples* (Cambridge: Harvard University Press 1999); „The Law of Peoples” *Critical Inquiry* 1993/1.

⁵⁶ IMMANUEL KANT: *Zum ewigen Frieden; Ein philosophischer Entwurf* [Kant Werke, Bd. 11, S. 195] (Berlin: DB Sonderband: 100 Werke) 211–212.

⁵⁷ KANT (56. lj.) 212.

⁵⁸ HABERMAS (54. lj.) 297.

⁵⁹ HABERMAS (54. lj.) 309.

⁶⁰ HABERMAS (54. lj.) 310.

⁶¹ HABERMAS (54. lj.) 318.

megjelenési formája adott helyzettől függően más és más, de maga a pluralizmus ténye az elmúlt évtizedekben, globalizálódó világunkban egyértelműen megtapasztalható. Ha ez így van, akkor erre a pluralizmusra lehetséges globális jogot – globális adójogot is – építeni. A globális jogi diskurzusban megszülető nem-állami jog az adójogot is érinti, amely lefedi a szolidaritás és méltányosság elveit, és amely kiterjed az információcserére és az adózók alapjogaira is.⁶²

A fentiekkel szemben másféle gondolatmenet is adódik. Carl Schmitt a nemzetállamra, és a nemzetállam által tételezett jogra alapított világmagyarázatot tekinti érvényesnek. Szerinte a középkorból elinduló újkori államfejlődés azt hozta magával, hogy a politika beépült a (jogot magába foglaló) államba és szabályozottá vált. Ezek után a politikának hely már csak a szuverén államok közötti kapcsolatban maradt, illetve az állami működés zavarai esetén. Így váltak megkülönböztethetővé az állam által működtetett mechanizmusokban külső és belső viszonylatok, háború és béke, barát és ellenség, ahol az ellenség sem bűnöző, mert ugyanazon jogrend része.

Carl Schmitt kritikus a modernizmussal szemben. Szerinte ugyanis az osztály- és etnikai kötelékeket feltépő forradalmi mozgalmak és ún. igazságos háborúk a középkori békerendet megbontották, sok szenvedést és tragédiát hozva magával az ipari társadalmak és a tömegdemokrácia korában, amikor az ellenséget egyúttal bűnözőnek, vagyis jogon kívülnek tekintik, és – mint az első világháborút lezáró békék mutatják – propagandaháborúban az ellenség fizikai és morális megsemmisítésére törekednek. A cél az lenne, hogy a gyűlölködést vissza lehessen szorítani a westfaliai békerendszer keretei közé. Kívánatos, hogy ennek eszközeként a politika újból leválasztható legyen a morálról, aminek azonban az előfeltétele az, hogy a politika elismert alanya nem a felvilágosodásban öntudatosá vált egyén, hanem a politikailag szervezett közösség. Ezen az úton a politika oly módon lenne ismét az államba belefoglalható, hogy közben le kellene mondani a felvilágosult, öntudatos egyének szabad együttműködéséről.⁶³

A politikának Schmitt szerint nincs köze erkölcsi vagy esztétikai minőséghez, de még gazdasági hasznosságához sem, mivel a politika ezektől függetlenül értelmezhető azáltal, hogy a másik ember barátként vagy ellenségként azonosítható be. A politikát nem lehet univerzalizmus jegyében megítélni, mert akkor értelmezhetlenné válik.⁶⁴ A politikában a barát – ellenség viszonylat csak mint a közélet és közjog része értelmezhető. A politikai rendszerben értelmezett ellenség (*hostis*) más, mint a magánharagos (*inimicus*). Az evangéliumi felszólításban is csak utóbbiakról (*inimicus*) van szó, viszont az egész államrendbe szervezett nép ellenfele természetesen ellenség (*hostis*), és az is marad, ezért aszerint kell vele bánni.⁶⁵

⁶² Ana Paula DOURADO: „Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies” *EUI Working Paper, RSCAS 2013/11*. 1–2.

⁶³ E gondolatokat Carl Schmitt 1963-ban fogalmazta meg. Carl SCHMITT: *Der Begriff des politischen* (Text von 1932 mit einem Vorwort und drei Corollarien) (Berlin: Duncker und Humblot 1979), Vorwort vom März 1963, 10–12.

⁶⁴ Carl SCHMITT (63. lj.) 28.

⁶⁵ Carl SCHMITT (63. lj.) 29.

Schmitt alapfeltevése az, hogy az emberek kiinduló állapota a káosz (*bellum omnium contra omnes*), nem pedig az értelemmel bíró emberek akarategyeztetésből születő kooperáció.⁶⁶ Úgy gondolkodik, hogy a politikai valóság ugyan pluri-verzum, és nem univerzum, de a politikai szerveződés logikája a kizárólagosságot sugallja, és ezért potenciálisan konfliktust gerjeszt.⁶⁷ Szerinte a valóságban nincs emberiség, csak konkrét államok konkrét érdekei, a moralitásra való hivatkozás pedig visszaélésre ad okot.

Politikailag és jogilag korrekt megoldás csak az lehet, ha az államközi jog intézményeire hagyatkozunk, és nem olyan tág értelemben vett nemzetközi jogra (*ius cosmopolitanicum*), amelynek alanyi köre túlmutat az állami szervek hatáskörén.⁶⁸ Egy ilyen felfogásban természetesen kizárt a jogi globalizmus és a „*lex mercatoria*” valamiféle továbbfejlesztett változata a globális térben. A gazdasági és társadalmi kapcsolatok rohamos nemzetköziesedését látva mégis úgy tűnik, a kemény tények fényében már nem tartható fenn jog és nemzetközi jog ilyen merev, szűkös felfogása.

4. KÖVETKEZTETÉSEK

Egyre határozottabb jelek utalnak arra, hogy kibontakozik a nemzetközi adózás gyakorlatában érdekelt államok és polgáraik közreműködésének eredményeként egy közös joganyag, vagyis megvalósulni látszik az, mit Reuven Avi-Yonah úgy fogalmazott meg, hogy a nemzetközi adózási rend mint jogi rend jelenhet meg. E jog csak a nemzetközi gazdasági kapcsolatokban érdekelt személyek együttműködésének eredménye lehet. Ez egyrészt azt jelenti, hogy a kibontakozó jog az államok egymáshoz közelítő szabályainak és eljárásainak egyetemes kincsévé válik, másrészt e jog kidolgozásában nemcsak az államok vesznek részt, hanem ehhez az érintett polgárok és vállalkozásaik maguk is hozzájárulnak azzal, hogy az egymás között kialakított elvárásokat tárgyasítják, és az adóhatóságokkal kötött megállapodások szakmai anyagát közkinccsé, követendő mintává teszik.

E tág értelemben felfogott nemzetközi adójog alanyai a széles körben egyeztetett fogalmak és szakkifejezések tárházát tárhatják a nyilvánosság elé, és ezáltal a nemzetközi adójog egyre inkább technicizálódik, ami semlegesítődést is eredményez. Széles körben egyetértés alakult ki az elmúlt két-három évtizedben például abban, hogy milyen technikákkal kell megakadályozni az ellenőrzött külföldi társaságok tulajdonosainak adóhalasztását vagy az egyezményi kedvezmények jogosulatlan igénybe vételét. Ettől persze még fennmaradnak alapvető érdekellentétek az adóztató államok között a torta felosztásában, vagyis az adóköteles jövedelem forrásainak meghatározásában. Nem csökkentek az ellentétek a tőkét és technológiát exportáló és importáló országok között. Ugyanakkor már az jelentős mértékben megkönnyíti a nemzetközi gazdasági kapcsolatok lebonyolítását, hogy jogér-

⁶⁶ Carl SCHMITT (63. lj.) 38–39.

⁶⁷ Carl SCHMITT (63. lj.) 54.

⁶⁸ Carl SCHMITT (63. lj.) 56–57.

telmezési kérdésekben bővül az egyetértést tükröző megoldások és megközelítések készlete.

Nemzetközi szintéren a polgárok bevonásával kialakított jog csak mint nemzet-államok feletti vagy azok közötti intézmény fejlődhet ki. A hagyományos felfogás szerint a nemzetközi jog államok alkotása. Ugyanakkor máig terhes maradt attól a paradoxontól, hogy a nemzetközi jog forrásává az válik (nemzetközi szerződés), amelyet a szerződő államok maguk alkotnak, miközben azonban ugyanezt a nemzetközi jogot egyúttal alkalmazzák is. Azok alkalmazzák tehát a jogot, akik azt alkották. További nyilvánvaló probléma az, hogy a nemzetközi jog hatóköre szűkös, mivel a „*ratione materiae*” viszonylatában csak közjogi tárgyak merülnek föl (joghatóság, idegenekkel való bánásmód, állami felelősség stb.) a „*ratione personae*” relációjában pedig a nemzetközi jog csak államokat és államközi szervezeteket fogad be. A nemzetközi jogot általában tökéletlennek is tartják, amennyiben érvényesítésére nem áll rendelkezésre egyoldalú erőszak.

A fentiekhez képest a puha nemzetközi jog alanyai polgárok, akik vállalkoznak vagy közjogi hatóságokat hatalmaznak fel, a puha nemzetközi jog tárgyát tekintve pedig olyan intézmények tűnnek fel, amelyekben nem különíthetők el egymástól élesen a köz- és magánjogi elemek, politika és üzlet. E fejlemények annak köszönhetőek, hogy a polgárt körülvevő világ nem kaotikusnak, hanem belakhatónak tétélezhető, ugyanis remélni lehet azt, hogy a fölmerülő konfliktusok alkuval, megállapodásokkal kezelhetők. A nemzetállami bélyegtől szabadulva az egyes államok polgárai rendszerszinten nem különböztetendők meg egymástól (peregrinusok, de nem a *hostis* státusában vannak), legfeljebb kulturálisan különböznek egymástól (*inimicus* státusban vannak), és keletkezhetnek közöttük viták, amelyek azonban nem megoldhatatlanok.

A kaotikusnak tétélezett környezetet megrendszabályozó politikára nincs is olyan nagy szükség, és ennek helyét a jog veheti át, amely felölhelheti határon átnyúló helyzetekben akár az emberi jogokat is. Egy tág értelemben vett jog alapja lehet jogon túli – morális vagy spirituális – autoritásokra való hivatkozás, jogszokás, kisebb vagy nagyobb közösségek normateremtő képessége, vagy éppen a szerződéses alpra helyezett társadalmi gyakorlat reprodukciós és rekurzív, sőt öngeneráló képessége. Amennyiben a jog kölcsönös elvárásokból Münchhausen báró módjára keletkezik, vagyis a nemzetközi szintéren alkalmazandó jog önmagából alkotja meg magát, azt maguk a jogalanyok tehetik egymás közötti megállapodások létrehozásával saját maguk számára. E jog keletkezése korántsem előzmények nélküli, hanem az általánosan elismert jogelvek továbbgondolásaként és alkalmazásaként születik meg. E közegben az adójog sem hatóság és adózó egyoldalú kapcsolati rendje, ahol utóbbi szigorúan előbbi alá lenne rendelve. Az OECD által elindított „*enhanced relationship*” projekt azt a paradigmaváltást fejezi ki, hogy a hatóság – ügyfél kapcsolatok is átalakíthatók partnerkapcsolattá.

A Rubik-egyezmények által kínált minta kevésbé tűnik járhatónak, mint a FATCA-modell. Előbbi esetében súlyos hátránynak látszik a kooperáció hiánya, és ennek következtében a nemzetközi gazdasági kapcsolatok széttöredezése, a sokféle, egymással össze nem hangolt nemzetállami szabályozóhoz való költséges

és bizonytalanságoktól terhes kényszerű alkalmazkodás. A FATCA-modell alkalmazása során nehézséget jelent az, hogy szakítani kell a nemzetközi jog hagyományos szimmetria-elvével, mivel a nemzeti joghatóság egyoldalú kiterjesztése valósul meg az államterületen kívülre. Hasonlóképpen: a kamatmegtakarítási irányelv információcserére irányuló követelményeihez való alkalmazkodás is egyoldalú. Ugyanakkor az egymással párhuzamos egyoldalú alkalmazkodási gyakorlatok maguk is jogot teremtenek, amikor az érintettek egymás között egyeztetnek, és alkalmazzák azokat a szabályozási elveket és technikákat, amelyek szükségesek a FATCA szabályainak való megfeleléshez. Az extraterritorialitás problémáját ugyan unilaterális eszközökkel kezelik, az egymással párhuzamos, és egymáshoz közelítő unilaterális gyakorlatok és eljárások azonban az eredetileg unilaterális jogot átalakítják, azt multilateralizálják, és a folyamat végén – a túlsordulásos hatás eredményeként – új típusú jog keletkezik. Az történik, amit már Kant előre vetít: a demokratikus és liberális köztársaságok és polgárai csatlakozhatnak – és önérdemből várhatóan csatlakoznak – a tartós békét megteremtő maghoz.

A puha jog fent jelzett formáinak kialakítása a fiskális semlegesség nemzetközi szintre való kiterjesztése jegyében, a tőkeexportőr országok érdekeit és megfontolásait szem előtt tartva valósul meg a világgazdaság centrum – periféria viszonylatában értelmezhető nemzetközi térben. A jogalkotáshoz és jogi gyakorlatok közelítéséhez történő megfontolások nélküli csatlakozás olyan tőkeimportőr országok számára, mint Magyarország általában nem előnyös. Ha például Magyarországon is alkalmazni kell a CCCTB szabályait, az adóalap tortájából várhatóan csak kis szeletek jutnak olyan országnak – Magyarországnak –, amelyik viszonylagosan csekély hozzáadott értéket produkál. Az egységesülésből, illetve az új világrend kialakításából kimaradni ugyanakkor nagyobb hátránynak látszik, mint abban részt venni, és belülről megkísérelni az események befolyásolását.

Az adóelkerülés visszaszorítására irányuló nemzetközi törekvésekhez való csatlakozás olyan országok számára, mint Magyarország célszerű, és hasznos is lehet akkor, ha a magyar szabályozási környezet eléggé kiszámítható és átlátható. Az újgenerációs puha jog alkotásának befolyásolására a nemzetállam hagyományos, központosító, hierarchikus irányítást előfeltételező eszközeivel (rendeleti jogalkotás, az állam mint tulajdonos belépése a gazdaságba, hatósági árszabályozás stb.) nem látszik valós esély. A puha nemzetközi adójog megalkotásában és alkalmazásában való részvételre csak akkor kínálkozik lehetőség, ha magyar polgárok és vállalatok képesek betagozódni olyan folyamatokba, amelyek végeredményeként létrejönnek az új típusú jog keletkezését elősegítő bizalmi hálók.

E folyamatban az állami rásegítés nem pótolhatja az adózók önálló kezdeményezéseit. Az állam elsősorban abban járulhat hozzá a magyar adózókat érintő puha nemzetközi adójog kialakításának segítéséhez, hogy saját szabályozási környezetét stabilizálja és áttekinthetővé teszi. Minél sikeresebb a nemzetközi jogi és kulturális rendbe való betagozódás, illetve általában az európai integráció, annál nagyobb esély kínálkozik arra, hogy a magyar adózók a kibontakozó puha nemzetközi adójog haszonélvezői legyenek.